



Nr. 9298/13.04.2021

Către,

MINISTERUL FINANȚELOR

Direcția Generală de Legislație Fiscală și

Reglementări Vamale și Contabile

Domnului Iulian Ardeleanu, Director General

Stimate Domnule Director General,

Camera Consultanților Fiscali vă supune atenției și vă solicită clarificări cu privire la tratamentul fiscal al *cheltuielilor cu beneficiile acordate salariaților în instrumente de capitaluri cu decontare în acțiuni* în contextul modificării adusă prin **Legea nr. 296/2020** pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Cadrul legal

în vigoare până la 23 decembrie 2020 inclusiv:

- Art. 25 alin.(4) lit. (q) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

ART. 25 - Cheltuieli

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

*(q) cheltuielile cu beneficiile acordate salariaților în instrumente de capitaluri cu decontare în acțiuni. Acestea reprezintă elemente similare cheltuielilor la momentul acordării efective a beneficiilor, **dacă acestea sunt impozitate conform titlului IV;***

în vigoare începând cu 24 decembrie 2020, urmare a modificărilor și completărilor aduse prin Legea nr. 296/2020:

- Art. 25 alin.(4) lit. (q) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

ART. 25 - Cheltuieli

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

(q) cheltuielile cu beneficiile acordate salariaților în instrumente de capitaluri cu decontare în acțiuni. Acestea reprezintă elemente similare cheltuielilor la momentul acordării efective a beneficiilor;



Înțelegerea noastră

În înțelegerea noastră, atât înainte de 24 Decembrie 2020, cât și începând cu 24 Decembrie 2020, cheltuielile înregistrate în contabilitate cu beneficiile acordate salariaților în instrumente de capitaluri cu decontare în acțiuni, indiferent de tratamentul fiscal la nivelul salariaților, sunt cheltuieli **nedeductibile** la calculul impozitului pe profit.

Până la 24 Decembrie 2020, la **momentul acordării efective a beneficiilor** (acțiunilor) erau **posibile două tratamente diferite**:

- Dacă beneficiul era impozabil la nivelul salariaților, societatea consideră sumele drept elemente similare cheltuielilor (deductibile);
- Dacă beneficiul nu era impozabil la nivelul salariaților (se califică drept *stock option plan* neimpozabil), atunci sumele rămâneau definitiv nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Prin modificarea adusă de Legea nr. 296/2020, **începând cu 24 Decembrie 2020**, la **momentul acordării efective a beneficiilor** (acțiunilor), **sumele sunt considerate drept elemente similare cheltuielilor** (deductibile), **indiferent de tratamentul fiscal al beneficiilor la nivelul salariaților** (indiferent dacă sunt impozabile sau se califică drept *stock option plan* neimpozabil).

Legea nr. 296/2020 nu conține însă dispoziții tranzitorii privind tratamentul fiscal al cheltuielilor cu beneficiile acordate salariaților în instrumente de capitaluri cu decontare în acțiuni, **înregistrate în contabilitate înainte de 24 decembrie 2020, dar pentru care acordarea efectivă a beneficiilor (acțiunilor) intervine începând cu 24 decembrie 2020**, motiv pentru care vă solicităm opinia asupra acestui aspect.

Menționăm că majoritatea programelor prin care se acordă salariaților dreptul de a achiziționa la un preț preferențial sau de a primi cu titlu gratuit un număr determinat de titluri de participare (acțiuni) implică satisfacerea anumitor condiții de către salariați pe un **orizont de timp determinat** între momentul când se oferă angajaților posibilitatea de a achiziționa în viitor acțiuni (**momentul grant**), sub prezumția îndeplinirii condițiilor, și momentul în care este exercitată efectiv opțiunea de a achiziționa / de a primi gratuit acțiunile (**momentul exercise**).

Din punct de vedere contabil, în cazul instrumentelor de capitaluri proprii a căror acordare este condiționată de îndeplinirea de către angajați a unor cerințe pe un orizont de timp specificat, **cheltuielile cu beneficiile acordate salariaților în instrumente de capitaluri cu decontare în acțiuni se înregistrează în contabilitate de-a lungul acestui orizont de timp.**

Redăm mai jos prevederile din Anexa la Ordinul nr. 1802/2014 relevante în acest sens:

339. _

(1) Beneficiile sub forma acțiunilor proprii ale entității (sau alte instrumente de capitaluri proprii), acordate angajaților sunt înregistrate distinct (contul 643 "Cheltuieli cu remunerarea în

instrumente de capitaluri proprii"), în contrapartida conturilor de capitaluri proprii (1031 "Beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii"), la valoarea justă a respectivelor instrumente de capitaluri proprii, de la data acordării acelor beneficii. Recunoașterea cheltuielilor aferente muncii prestate de angajați are loc în momentul prestării acesteia.

(2)Data acordării beneficiilor reprezintă data la care entitatea și angajații beneficiari ai respectivelor instrumente înțeleg și acceptă termenii și condițiile tranzacției, cu mențiunea că, dacă respectivul acord face obiectul unui proces de aprobare ulterioară (de exemplu, de către acționari), data acordării beneficiilor este data la care este obținută respectiva aprobare.

(3)Pentru instrumentele de capitaluri proprii acordate care intră în drepturi imediat, la data acordării beneficiilor, angajaților nu li se cere să finalizeze o perioadă specificată de servicii înainte de a avea dreptul necondiționat asupra respectivelor instrumente de capitaluri proprii și, în absența unei dovezi privind contrariul, entitatea va considera că serviciile prestate în schimbul instrumentelor de capitaluri proprii au fost deja primite. În acest caz, cheltuielile aferente se înregistrează integral, la momentul respectiv, în contrapartidă cu conturile de capitaluri proprii.

(4)Pentru instrumentele de capitaluri proprii acordate, care intră în drepturi numai după îndeplinirea de către angajați a unei perioade specificate de servicii, cheltuielile aferente sunt înregistrate pe măsura prestării serviciilor, pe parcursul perioadei pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi, în contrapartidă cu conturile de capitaluri proprii. Suma înregistrată drept cheltuieli va avea în vedere estimarea numărului de instrumente de capitaluri proprii care vor intra în drepturi, iar această estimare trebuie revizuită dacă informațiile ulterioare indică faptul că numărul de instrumente de capitaluri proprii preconizate a intra în drepturi este diferit față de estimările precedente, astfel încât, la data intrării în drepturi, estimarea respectivă să fie egală cu numărul de instrumente de capitaluri proprii care intră în drepturi.

Prevederi similare se regăsesc și în reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară.

Prin urmare, în cazul programelor unde instrumentele de capitaluri proprii cu decontare în acțiuni se acordă salariaților numai sub condiția îndeplinirii de către aceștia a unor anumite cerințe pe un orizont de timp specificat, cheltuiala este înregistrată în contabilitate (scadențată) pe perioada de timp (numărul de luni) dintre momentul grant (momentul acordării dreptului la beneficiu) și momentul exercise (momentul acordării efective a beneficiilor).

Așadar, pentru același program care, de exemplu, a avut momentul **grant** în **ianuarie 2020** și va avea momentul **exercise** în **septembrie2021**, cheltuielile aferente sunt scadențate pe perioada ianuarie 2020 - septembrie 2021 și sunt înregistrate în contabilitate, atât înainte de 24 Decembrie 2020, cât și după 24 Decembrie 2020.

Toate aceste cheltuieli, la momentul înregistrării în contabilitate, sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Însă, la **momentul acordării efective a beneficiilor** (momentul exercise), cum pe exemplul dat acesta are loc în septembrie 2021 (după 24 Decembrie 2020), sumele (cheltuielile înregistrate în



contabilitate cu acest program până la momentul acordării efective a beneficiilor) vor fi considerate în septembrie 2021 drept elemente similar cheltuielilor (deductibile).

În opinia noastră, **atunci când** momentul **acordării efective a beneficiilor intervine începând cu 24 decembrie 2020** (dată când a intrat în vigoare modificarea adusă prin Legea nr. 296/2020) **vor fi considerate drept elemente similare cheltuielilor** (deductibile), atât sumele reprezentând **cheltuielile** cu beneficiile acordate salariaților în instrumente de capitaluri cu decontare în acțiuni, **înregistrate în contabilitate înainte de 24 decembrie 2020**, cât și sumele reprezentând **cheltuielile** cu beneficiile acordate salariaților în instrumente de capitaluri cu decontare în acțiuni, **înregistrate în contabilitate începând cu 24 decembrie 2020**.

Solicitare

Având în vedere cadrul legal invocat și aspectele mai sus detaliate, vă rugăm să aveți amabilitatea de a ne preciza dacă, în opinia dumneavoastră, atunci când **acordarea efectivă a beneficiilor** constând în instrumente de capitaluri cu decontare în acțiuni **are loc începând cu 24 decembrie 2020** (dată când a intrat în vigoare modificarea adusă prin Legea nr. 296/2020), la momentul acordării efective a beneficiilor vor fi considerate drept elemente similare cheltuielilor (deductibile) toate cheltuielile aferente acestor beneficii, indiferent dacă aceste cheltuieli au fost înregistrate în contabilitate înainte de 24 decembrie 2020 sau începând cu 24 decembrie 2020.

În speranța obținerii unui răspuns cu celeritate, vă mulțumim anticipat.

Cu deosebită considerație,

Dan Manolescu

Președinte CCF